Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32230 du rôle
Inscrit le 25 mars 2013

Audience publique du 22 mai 2013

Recours formé par
Madame ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32230 du rôle et déposée le 25 mars 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Didier Schönberger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à B-…, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 26 février 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 avril 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Didier Schönberger, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 mai 2013.

Le 26 février 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », une demande de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « loi du 31 mars 2010 », suite à une demande d'échange de renseignements du 18 janvier 2013 émanant des autorités françaises. Cette demande du directeur est libellée dans les termes suivants :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 18 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente de France sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 4 avril 2013 au plus tard.*

Identité de la personne physique faisant l'objet d'un contrôle en France :

...

Date de naissance :   ...

Adresse connue :   ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'une enquête de la part des autorités françaises concernant sa résidence fiscale. Selon le fisc français, Monsieur ... déclarerait ne pas être résident fiscal français bien que disposant d'une habitation en France et de revenus de source française. Selon le droit interne français, Monsieur ... serait domicilié fiscalement en France. Afin de clarifier la situation de la résidence fiscale, les autorités françaises nécessitent certaines informations dont notamment aussi des informations bancaires. En effet, Monsieur ... et son épouse disposeraient d'un ou de plusieurs comptes au Luxembourg auprès de votre établissement sur lesquels sont effectués des virements.

Je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 ;

- Veuillez indiquer si Monsieur ... et/ou son épouse Madame ..., née ... sont titulaires d'un ou de plusieurs compte(s) bancaire(s) auprès de votre établissement ;

- Dans l'affirmative, veuillez fournir les relevés bancaires du (des) compte(s) en question pour la période visée.

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu, sur le capital ainsi que les revenus propres et professionnels pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011.

Selon les autorités fiscales françaises, tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. […] »

Par requête déposée en date du 25 mars 2013 au greffe du tribunal administratif, Madame ..., veuve de feu Monsieur ..., a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 26 février 2013.

La procédure prévue par les dispositions de la loi du 31 mars 2010 est applicable à partir du 1er janvier 2010 à toute demande de renseignements en matière fiscale par les autorités françaises soumise après le 29 octobre 2010 dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1er janvier 2010. [1] La décision du directeur visant des renseignements bancaires concernant la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 et faisant suite à une demande des autorités françaises du 18 janvier 2013, la loi du 31 mars 2010 trouve application.

Etant donné que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 dispose qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse déclare que suite au décès de son mari, Monsieur ..., qui est la personne principalement concernée par la demande de renseignement, elle agirait tant à titre personnel puisqu'elle est expressément visée dans la demande de renseignement, qu'à titre de « *vraisemblable héritière* » de son époux décédé. A l'audience des plaidoiries, le mandataire de la demanderesse a précisé que celle-ci agit exclusivement en qualité de tiers intéressé étant donné qu'elle n'accepterait l'héritage de son mari que sous bénéfice d'inventaire.

En droit, la demanderesse met en doute la compétence de l'autorité française ayant demandé la communication des renseignements.

Le délégué du gouvernement pour sa part explique qu'aux termes de l'article 2, paragraphe 5 de la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1er avril 1958, modifiée par un Avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un Avenant signé à Luxembourg, le 24 novembre 2006 et par un Avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, ci-après dénommée « la Convention », l'autorité compétente française serait le directeur général des impôts ou son représentant dûment autorisé. Il conclut au rejet du moyen d'incompétence, en soulignant que la demande de renseignement de l'espèce émanerait de Monsieur ..., attaché fiscal, ayant agi en tant qu'autorité compétente pour les besoins de l'échange de renseignements tel que cela résulterait d'une liste officielle des autorités compétentes.

---

[1] Voir Cour adm. du 9 février 2012, n° 29655C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu

Aux termes de l'article 2, paragraphe 5 de la Convention : « *L'expression « autorité compétente » ou « autorités compétentes » signifie, dans le cas de la France, le directeur général des impôts ou son représentant dûment autorisé* […]. »

En l'espèce, la demande de renseignement émane de Monsieur ..., attaché fiscal. Il ressort d'une liste des autorités compétentes versée par le délégué du gouvernement, reprenant, à côté du Directeur général des Finances publiques, les personnes qui se sont vu reconnaître compétence pour formuler des demandes d'échange de renseignement, et dont le contenu n'a pas autrement été contesté par la demanderesse, que Monsieur ... en sa qualité d'attaché fiscal s'est vu reconnaître compétence pour formuler une demande d'échange de renseignement.

Il s'ensuit que le moyen d'incompétence afférent est à rejeter comme étant non fondé.

La demanderesse met ensuite en doute la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés au sens de l'article 22 de la Convention.

Plus particulièrement, elle critique la demande des autorités françaises en ce qu'elle viserait certes une personne déterminée, mais réclamerait des renseignements concernant également elle-même, dans le but de contrôler sa situation fiscale. Il s'ensuivrait que la demande française ne répondrait pas aux exigences formelles quant à l'identification des personnes concernées par la demande de renseignement.

Pareillement, elle met en doute que les autorités françaises aient épuisé les sources habituelles de renseignement prévues par la procédure fiscale interne, en soutenant que le fait d'essayer d'obtenir des renseignements sur le territoire luxembourgeois pour connaître de la réalité de l'affirmation faite par son époux décédé que lui-même, et indirectement également son épouse, étaient résidents belges, permettrait une suspicion légitime pour elle que les procédures fiscales internes n'ont pas été épuisées.

Enfin, la demanderesse fait valoir, par rapport à l'indication par les autorités françaises que son époux décédé ferait l'objet d'une enquête concernant sa résidence fiscale, tandis que d'après ses propres affirmations sa résidence fiscale se trouverait en Belgique, que le fait de détenir des comptes bancaires au Luxembourg ne constituerait pas en soi un élément pertinent permettant de considérer que le contribuable visé est résident français.

D'autre part, elle donne à considérer que la demande tendrait, d'après les explications des autorités françaises, à déterminer l'impôt sur le revenu et sur le capital de son mari, tandis que suivant la même demande, les autorités françaises ignoreraient si son mari respectivement elle-même ont eu leur résidence fiscale en France durant la période visée par la demande de renseignement. Or, déterminer l'impôt redû avant même de savoir si une personne pouvait être soumise à l'impôt en raison de sa résidence fiscale reviendrait pour les autorités fiscales françaises à tenter d'obtenir les informations sans certitude d'avoir les compétences pour les demander.

Le délégué du gouvernement soutient que la décision litigieuse aurait été prise en conformité avec la loi du 31 mars 2010 et plus particulièrement contiendrait les informations que la France, en sa qualité d'Etat requérant, devrait impérativement fournir à l'Etat luxembourgeois sur le fondement de l'avenant à la Convention du 3 juin 2009 et les changes de lettres y relatifs.

Plus particulièrement, la demande indiquerait la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête en France, à savoir Monsieur ..., dont l'adresse de résidence serait fournie également ; elle contiendrait en outre toutes les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle la France souhaiterait recevoir ces renseignements, en renvoyant à la question précise posée dans la décision directoriale, qui correspondrait à cette condition. Le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait encore clairement exposé, à savoir la détermination de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital ainsi que la détermination des revenus propres et professionnelles des années 2009 à 2011 de Monsieur .... La demande de renseignements française contiendrait encore un descriptif précis et détaillé des faits et opérations de contrôle en cours ainsi que les résultats des recherches d'ores et déjà obtenus par les autorités françaises, de sorte qu'il aurait été démontré que celles-ci ont utilisé les sources habituelles de renseignement prévue par les procédures fiscales internes. A cet égard, le délégué du gouvernement fait valoir que l'Etat requérant ne serait pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne, de sorte que la demande litigieuse, faisant état d'une enquête fiscale accomplie par les autorités françaises, suffirait au regard des exigences de l'article 22 de la Convention ainsi que de l'échange de lettres y relatif. Pareillement, les nom et adresse de la personne en possession des renseignements demandés, à savoir la société ..., aurait été précisée. Enfin, les autorités françaises auraient fourni toutes les informations dont elles disposeraient et auraient établi clairement un lien entre l'Etat requérant et l'Etat requis pour justifier la demande de renseignements.

Le délégué du gouvernement rappelle encore les pouvoirs du juge administratif dans le cadre d'un recours en annulation, pour conclure que le rôle du juge serait uniquement celui de contrôler la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En l'espèce, au regard de la demande de renseignement présentée par les autorités françaises, les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal en cours en France, de sorte qu'il y aurait lieu de retenir que ces informations sont vraisemblablement pertinentes pour l'autorité française requérante. Plus particulièrement, les renseignements demandés seraient pertinentes pour clarifier les affaires fiscales de Monsieur ... c'est-à-dire pour démontrer qu'il est fiscalement domicilié en France et pour déterminer ses revenus propres et professionnels imposables en France.

Le délégué du gouvernement souligne encore que la demanderesse n'aurait avancé aucun argument valable en droit qui dispenserait le tiers détenteur de son obligation de fournir les renseignements sollicités, telle la violation d'un secret

commercial industriel ou professionnel sur le fondement de l'article 22, paragraphe 3 c) de la Convention.

En ce qui concerne de prime abord l'argumentation de la demanderesse suivant laquelle les autorités françaises n'auraient pas épuisé les sources habituelles de renseignement en France afin d'obtenir les renseignements en question, il est vrai que l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par l'Etat requérant constitue l'une des conditions pour pouvoir admettre le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités auprès de l'autre Etat contractant[2]. Cependant, l'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois relatif à l'article 22 de la Convention a aménagé l'obligation de justification relative à cette condition à charge de l'Etat requérant en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne, mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu' « *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* ». Partant, la demande litigieuse des autorités françaises, faisant état d'un contrôle accompli par les autorités françaises afin de déterminer la résidence fiscale de Monsieur ..., suffit à cet égard aux exigences de l'article 22 de la Convention, ensemble l'échange de lettres prévisé, de sorte que le moyen afférent est à rejeter.

En ce qui concerne les moyens de la demanderesse, consistant, en substance, à contester la pertinence des renseignements demandés, les dispositions applicables au fond, à savoir l'article 22 de la Convention, en vertu duquel « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention*. […] », et qui prévoient partant l'échange de *renseignements vraisemblablement pertinents*, reposent sur l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le modèle de convention », de sorte qu'il convient de se fonder pour son interprétation notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales, ci-après désignée par « le manuel de l'OCDE », et sur la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant daté du 17 juillet 2012 dans la limite du respect des engagement mutuels des Etats signataires tels que convenues antérieurement à travers la convention de double imposition[3].

D'autre part, d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps de l'indicatif présent utilisé à la première phrase de l'article 26, cette

---

[2] cf. Modèle de Convention, ad art. 26, n° 9 a) ; VOGEL/LEHNER : Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, art. 26, Anm. 35.

[3] Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185C, disponible sous www.jurad.etat.lu

disposition prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. Cependant, il n'est pas loisible aux États contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* »[4], c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours.

L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « *pertinence vraisemblable* », l'article 26 du modèle de convention prévoyant à cette fin qu'un pays requérant doit prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire établi à cette fin par l'OCDE[5]. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train « *d'aller à la pêche aux renseignements* ».

Il se dégage encore du commentaire de l'article 26 dans sa version du 17 juillet 2012 qu'au moment où la demande d'échange de renseignements est formulée, il doit exister une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents. Dans l'éventualité où les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis, les autorités compétentes devraient se concerter afin d'apporter des clarifications aux informations requises. En revanche, dès que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il est d'avis que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Enfin, en tout état de cause, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable.

En ce qui concerne le cadre plus particulier de l'échange de lettres relatif à l'Avenant entre la France et le Luxembourg, il y a été expressément convenu que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etat contractants « *d'aller à la pêche aux renseignements* » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

---

[4] Mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012

[5] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3-4.

Par ailleurs, l'échange de lettres précise que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements fondée sur l'article 22 de la Convention:

« *(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*
(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;
(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. »

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

Enfin, il a été précisé dans l'échange de lettres que l'autorité compétente de l'Etat requérant ne formulera ses demandes de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Une autorité compétente requise, quant à elle, vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[6] :

« - *la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;*
- *elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;*
- *les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;*
- *suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable; enfin,*
- *suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande* ».

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « *à la pêche aux renseignements* ».

Enfin, il a été pris soin de préciser dans l'échange de lettres que l'Etat requis n'aura pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la

---

[6] Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant.

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[7] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge.

En ce qui concerne les contestations de la demanderesse quant à l'identification des personnes concernées par la demande de renseignement, il convient de prime abord de relever que l'échange de lettres relatif à l'Avenant du 3 juin 2009 requiert que soit indiquée l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. D'après la décision attaquée, Monsieur ..., époux décédé de la demanderesse, fait l'objet d'un contrôle en France. Il ressort de la demande de renseignement des autorités françaises, que sous la partie B « *Identification du contribuable et autres données le concernant + informations générales relatives à la demande de renseignements* », section 1 « *Renseignement portant sur les personnes morales/entités juridiques (y compris les associations) de l'Etat requérant* », est mentionné Monsieur .... Sous la section 2 « *Renseignements concernant les personnes physiques/morales/entités juridiques (y compris les sociétés de personnes/partnerships/association de personnes) dans l'Etat requis* » est également mentionné Monsieur ... ainsi que la société luxembourgeoise …, avec la précision que Monsieur ... détiendrait des parts en usufruit de cette société, ensemble avec sa fille. Dans la section 3 visant les renseignements d'ordre général sur le contexte de la demande, il est précisé, d'une part, que Monsieur ... a déclaré ne pas être résident fiscal français, tandis que l'administration française est d'avis que tel est le cas puisqu'il disposerait d'une habitation en France et toucherait des revenus de source

[7] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

française et, d'autre part, que la demande tend entre autre à déterminer où il habite habituellement.

Au regard des informations ainsi fournies, le tribunal et amené à retenir que la demande de renseignement identifie Monsieur ... comme contribuable visé, de sorte que l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête est indiquée à suffisance dans la demande des autorités françaises, de sorte que l'obligation imposée à l'Etat requérant est remplie.

Il est vrai que dans le volet de la demande de renseignement visant les renseignements bancaires, qui sont concernés par la décision attaquée, la demanderesse est également mentionnée, en ce qu'il y est précisé que « *les relevés de ce compte bancaire luxembourgeois permettront de vérifier que M. et Mme ... réside ou non de manière habituelle en France* », sans que la demanderesse ne soit mentionnée expressément comme étant le contribuable visé, et que la demande vise à obtenir des renseignements non seulement sur un compte bancaire ouvert au nom de Monsieur ... seul, mais également au nom des époux ..., respectivement de la demanderesse, cette circonstance n'affecte pas la légalité de la demande de renseignement dans la mesure où ces renseignements sont compatibles avec le but déclaré de la demande de renseignement et ont un lien suffisamment étroit avec celui-ci et avec le contribuable visé par le contrôle en cours en France. En effet, Monsieur ... est, d'après les déclarations de la partie étatique à l'audience des plaidoiries et non contestées par le mandataire de la demanderesse, imposé collectivement avec son épouse et le but déclaré de la demande est de déterminer la résidence fiscale de Monsieur ... durant les années fiscales visées par la demande de renseignement, et partant de déterminer l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital une fois la résidence fiscale française déterminée.

En ce qui concerne l'objectif de la demande de renseignement critiqué par la demanderesse, qui en substance soutient que les autorités françaises demanderaient des informations afin de déterminer un impôt que, le cas échéant, ils ne sont pas autorisés à prélever au regard du caractère incertain de la résidence fiscale de Monsieur ..., le tribunal est amené à relever que dans la demande d'échange de renseignement les autorités françaises ont indiqué que Monsieur ... déclarerait ne pas être résidant fiscal français, tandis qu'il disposerait d'une habitation en France et percevrait des revenus de source française provenant de sociétés immobilières. Elles ont encore indiqué qu'afin de déterminer la résidence fiscale de Monsieur ..., il conviendrait de connaître tous les revenus perçus par lui, de savoir s'il dispose d'une habitation au Luxembourg et d'obtenir les relevés du compte bancaire qu'il détient au Luxembourg afin de vérifier où il réside habituellement. La demande renseigne encore sous la section 7, « *renseignements bancaires* », que Monsieur ... et la demanderesse auraient effectué des virements de leur compte bancaire français vers au moins un compte bancaire au Luxembourg, constat non autrement contesté par la demanderesse, et que les relevés des comptes bancaires luxembourgeois demandés permettraient de vérifier si Monsieur et Madame ... résident ou non de manière habituelle en France.

S'il est exact que le fait de détenir des comptes bancaires au Luxembourg ne permet pas *per se* de conclure que le titulaire du compte soit résidant fiscal français, il n'en reste pas moins que les informations fournies en l'espèce par les autorités françaises, à savoir la volonté de vérifier les flux financiers entre des comptes bancaires français et un ou plusieurs comptes bancaires luxembourgeois afin de déterminer si Monsieur ... et son épouse résidaient de manière habituelle en France durant les années d'imposition couvertes par la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, étant précisé que certaines opérations effectuées sur un compte même à l'étranger sont *a priori* et à défaut d'autres contestations de la demanderesse, susceptibles de donner des indications quant à la résidence habituelle du titulaire du compte, sont suffisantes pour conférer aux renseignements demandés le caractère de pertinence vraisemblable, étant précisé encore, tel que cela a été relevé ci-avant, qu'une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, ce qui est le cas en l'espèce, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il est d'avis que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents.

Il est certes encore vrai que la demande de renseignement n'indique pas les numéros de comptes bancaires visés. Néanmoins, ce défaut n'implique pas l'illégalité de la demande de renseignement dans la mesure où le ou les titulaires des comptes sont clairement identifiés et où les autorités françaises ont fourni des explications qui *a priori*, à défaut d'autres contestations de la demanderesse, sont à qualifier de vraisemblablement pertinents afin de justifier le lien entre les renseignements demandés et l'application de la législation nationale française, à savoir la détermination de la résidence fiscale de Monsieur ... et, le cas échéant, de la perception conséquente d'impôts en France, la résidence fiscale française impliquant la compétence des autorités françaises pour la perception d'impôt en France, étant précisé encore que la demanderesse n'a pas contesté la réalité des explications fournies par les autorités françaises à l'appui de leur demande, à savoir la disposition d'une habitation en France et des flux financiers d'un compte français vers un compte luxembourgeois.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'au regard des explications fournies à l'appui de la demande de renseignement et des explications fournies par la partie étatique dans la présente instance, et à défaut d'autres contestations de la demanderesse que l'affirmation que le fait de détenir des comptes bancaires au Luxembourg ne constituerait pas un élément pertinent pour déterminer si Monsieur ... est résident fiscal français, le tribunal est amené à retenir que la demande de renseignements contient des indications suffisantes pour retenir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents, critère suffisant au regard de la condition tenant au caractère vraisemblablement pertinent des renseignement demandés.

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent et compte tenu des moyens figurant dans la requête introductive d'instance et à défaut d'autres contestations plus circonstanciées plus particulièrement en ce qui concerne sa nature des renseignements demandés et leur pertinence et partant leur lien avec un contrôle fiscal en cours, le tribunal est amené à rejeter le recours comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

le déclare non fondé, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Hélène Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 22 mai 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22/5/2013

Le Greffier du Tribunal administratif